



TITLE:

租税分類の一案

AUTHOR(S):

神戸, 正雄

CITATION:

神戸, 正雄. 租税分類の一案. 経済論叢 1928, 27(2): 149-169

ISSUE DATE:

1928-08-01

URL:

<https://doi.org/10.14989/129663>

RIGHT:

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號二第

卷七十二第

行發日一月八年三和昭

論叢

租稅分類の一案

法學博士

神戸 正雄

特殊社會學概念の批判

文學博士

米田 庄太郎

經濟靜態について

文學博士

高田 保馬

說苑

財政以外の課稅目的

經濟學博士

汐見 三郎

海運市場に就て

經濟學博士

小島 昌太郎

經濟法の概念

經濟學士

橋本 文雄

雜錄

米國の地方自治と財政

經濟學士

中川 與之助

土佐藩に於ける武家の借滯作配

法學士

松好 貞夫

貨幣數量說への一考察

經濟學士

松岡 孝兒

百姓一揆發生の季節

經濟學士

黒 正 巖

法令

治安維持法中改正・重要輸出品取締規則

經濟論叢

第二十七卷 第二號

(通稱第四百五拾八號)

昭和三年八月發行

論叢

租稅分類の一案

神戸 正雄

緒言(本論の目的)

第一段 プロイヤーの分類新案 (一)プロイヤーの分類其もの(二)彼の考の先驅となり又は彼に暗示を與へたるもの(三)其批評(A)長所(課税物件の重要な差異によりたること)(B)課税標準の重大なる差異をも示し得たることは相續税の部屬につき近代的の理解に適應することに)諸他の増加税にも其性質に適應したる地位を與へたること(B)短所(分類の根拠たる物件の差異が明確を缺くこと)(C)課税標準についても明確なる區別の行はれ難きことは相續税を財産課税とすることに疑あること)(D)増加税の地位にも疑あること)

第二段 私の分類 (一)私案其もの(二)其説明長短(A)長所(凡ての税を明瞭に分類し得ること)(B)標準が重要なものたることは實際事情にも適應し得ること)(C)舊來の分類と略ぼ一致し而かも一層適切なること)(D)二次的の分類が適切なること(B)短所(は)

課税標準の類似性に依らざること(と)相續税に於ける財産課税を無視することは(舊來のと同である嫌ありといふ事)

結論(全文の要旨)

緒言

租税分類には色々ある。中に就いても直接税間接税の區別には古來、幾多の學者が色々雑多な説明を與へた所だが、¹⁾其には何れにも多少の缺點を伴ふので、學問上にはあまり其れが歡迎せられない。尤も實際には其にも拘らず此が我國の如きでは傳燈的に維持され使用されて居る。²⁾學者は近頃では普通には所得税收益税財産税交通税消費税の分類を多く用ゐて居り、私も由來之に倣ふて租税を分類し、そして特に租税體系を説明するときには、舊來の臺帳税の意味に於ける直接税たる所得税收益税財産税と、從率税の意味に於る間接税たる交通税消費税とを對立して取扱ひ來つて居る。其れで大體差支ないやうではあるが、併し元來、租税の如き社會現象の分類には絶對的のものあり得ず、全く歴史的に變遷し得べきものである(註二)。税目其ものが國により又時によりても異り、特に之を一國に就いて見ても益々新しきものが發生し、同一の税としても其意義が變り來るといふ事のあるに於て(註三)、随つては租税分類にも變化のあり得るとすべきで、随つて租税分類といふものにて、そんなに何時までも舊來のを繼承してのみは居るべきでなく、時

1) 拙著、經濟論集、第三冊、56以下、

2) „ 財政學要論、191-192.

々考へ直して見ることを怠つてはならぬとする。で偶々最近にプロイヤー教授の新分類案が出たのを見るに於て、私は少しく此につきて考へて見た。其結果として不十分ながらも一の別の分類方法を考へて見た。其は學問的遊戲に齊しき事ではあるが、併し租税の本質を明かにするには何程か役立つのであるから、之を述べて見るのも無意義ではないと思ふので、敢て此に之を説く。

(註一) プロイヤーが、分類の何れの案とてもが絶對的範疇ではなくて、唯だ歴史的範疇だといふのは眞である。

(註二) ハンターは、租税賦課の動機が國によりて異り、一國に於ける一税の或時代の理由は或他の時になりては全く異つたものとなり得るといふて居る。

第一段 プロイヤーの分類新案

(一) プロイヤーの分類其もの——プロ氏の分類に依ると、租税は左の如くに分れる。³⁾

(A) 所得及財産税

(い) 所得税

(1) 部分所得税(特に收益税)

(2) 全部所得税

(a) 一般所得税、法人所得税

3) Bräuer, Versuch einer Neugruppierung der Steuerformen (Festgabe für G. von Schanz. II). S. 178.

4) Hunter, Public finance. p. 134.

5) Bräuer, a. a. O. S. 181. 190-192.

(b) 收益所得税(其型として英、佛)

(ろ) 財産税

(1) 財産收益税

(a) 主要税として一般所得税の代りに(瑞西各邦、米國各邦)

(b) 補完税として財産重課の爲め所得税の傍に(型として普の財産補完税)

(2) 財産實體税

(a) 經常——遺産税(最後の財産税)

(b) 臨時——國防分擔金、財産徵發、強制公債

は) 増加税

(1) 所得増加税——戰時利得税(利得増加税として)及超過利得税

(2) 財産増加税

(a) 生時——戰時利得税(財産増加税として)、帝國財産税、土地利得(土地増價)税、富札

利得税

(b) 死時——相續取得税(贈與税により補完せられて)

(B) 財及給付税

(い) 消費及支出税

(1) 消費税及關稅

(a) 取引税(一般及特別)

(b) 生産及販賣税

(イ) 内國消費税——生活方便、享樂方便、住居、熱料、燈火等、

(ロ) 獨占税

1 完全獨占として

2 一部獨占として(生産獨占、小賣獨占、卸賣獨占)

(ハ) 關稅(入市税、内地關稅、對外關稅)

(2) 狹義支出税

(a) 直接又は奢侈所有税——奢侈的運搬具、奢侈的動物の維持、僕婢、奢侈的住居、樂器等

(b) 間接又は奢侈消費税(奢侈取引税)

(c) 他種の奢侈税(娛樂税、遊興税)

(ろ) 財産交通税

(1) 財産移轉税——財産移轉税、土地取引税

(2) 支拂及信用交通税——手形印紙、小切手印紙、受取書印紙
(3) 資本交通税——設立税、發行税、取引所取引税
(は) 運送税

(1) 旅行切符税
(2) 財交通税
(3) 貨物證書税

(二) 彼の考の先驅となり又は彼に暗示を與へたるもの——彼の考はつまり、直接間接税の分類難を避けて、課税物件の或支持點からして學問的に適切なる租税分類をしようとしたので、其は獨り彼のみの考でなく、幾多の先輩の類似の試みがあり、多少彼の考と共通の點を見出す(註三)。

(註三) (1) 營利税(更に之を收益税、所得税、財産税、交通税に細分し、そして相續税を其の財産税に入れる)、消費税の二大別とするもの、ヘッケルの如し。⁶⁾

(2) 直接税間接税交通税の三大別とするもの、此に種々ある。

a) ボルグトの共。——此にては交通税を以て、財産及財の移轉の出來事の上の税と爲し、隨つて相續税を交通税の中に入れて居る。⁷⁾

b) コントラードの共。——此にても直接税間接税に屬せざる凡べての税を交通税とするのは前と同じであるけれども、彼は相續税を財産税とし隨つて直接税に入れることに於てボルグトと異なる。⁸⁾

6) Heckel, Fw. I. S. 205 ff.

7) Borghst, Fw. II-1. 5 Aufl. S. 41. Derselbe, Fw. I Aufl. S. 160.

8) Conrad, Fw. 9 Aufl. S. 277.

(3) 直接税、消費税、交通税の三大別とするもの、

(a) 直接税(収益税、財産税、所得税を含める)、消費税(直接消費税を入れる)、交通及相續税の三大別とするもの、シャルの如し。⁹⁾

(b) 富の上の直接税(相續税を入れる)、交通税、消費税、(直接消費税を入れる)の三大別とするもの、アリクスの如し。¹⁰⁾

(4) 營利税、所有税、消費税の三大別とするもの、

(a) 營利税(交通税を含む)、所有税、使用税(Gebrauchsteuern)とするもの、ワグナーの如し。ストルツツはワグナーのGebrauchsteuernをVerwendungssteuernに改めたが良といふて居る。¹¹⁾

(b) 營利の上の税、所有の上の税、消費(Verbrauch)の上の税の三大別とするもの、コーンの如し。彼は營利の上の税を更に主體税、物體税、交通税に分けて居る。¹²⁾

(c) 成立しつゝある税源の税、存在する税源の税、消費する税源の税とするもの、ペラフェルデスの如し。尤も彼は其第一のものの中に、収益税、交通税を入れ、第二の中に、所得税、相續税を入れて居る。¹³⁾で形は前數者と似て居るが、實に於ては大分異つたものとなつて居る。

(5) 入税、物税、行爲税の三大別とするもの

(a) 入税(所得税、財産税、相續税を入れる)、物税(収益税)、消費税(若干の交通税をも此に入れる)とするもの、グルンツェルの如し。彼は入税とは直接に納税義務者から、特に其所得又は財産につき課するものとし、消費税を以て、流通又は消費過程の爲めに計算するものとす。¹⁴⁾

(b) 所得及財産税(相續税を含む)、生産力税(収益税)、行爲税(消費税と交通税)とするもの、ロッシアアの如し。¹⁵⁾

(6) 所得及財産税(収益税、所得税、財産税)(収益をも所得に入れる所に特徴があり、そしてプロイヤールも之に學んで居る)、交通税(相續税を入れる)、消費税とするもの、エーベルヒの如し。¹⁶⁾

9) Schall, Allgemeine Steuerlehre. (Schönberg, Hdb. d. p. O. 4 Aufl III-I.) S. 196-197.

10) Allix, Traité élémentaire de science des finances. 5 éd. 512 et suiv.

11) Wagner, Fw. 2 Aufl. II. S. 233. 515. Strutz, Grundlehren des Steuerrechts. S. 21.

(7) 人税、富税(所得税を含む)、享樂税、消費税、行爲税(相續税を入れる)とするもの、バリエーの如し。¹⁷⁾

(三) 其批評

(A) 長所

(い) 課税物件の重要な差異によりて租税の分類の爲し得られたる事——元來物の分類標準としては、明確に差別をつけ得るものたるを要するのはいふを待たぬが、出來れば其が本質的の重要なものたることが望ましい(註四)。而して此プロイヤーの分類標準は一方には所得又は財産、他方に財又は給付といふので、兎も角一應は此趣旨に適ふといふて良い(註五)。

(註四) プロイヤー自らも、分類は意義深いものでなくてはならぬといふて居るが、ノイマンも、分類の標準について其が本質的根本的の重要を有つた元素でなければならぬことを考慮すべしと爲す。¹⁶⁾

(註五) プロイヤーが、自分の分類は最重要なる物件を正面に進ましめたと自讃して居るが、一應は首肯し得る。¹⁹⁾

(ろ) 課税標準の重大なる差異をも示し得たる事——即ち此分類によりて、所得及財産の税は、其物件の貨幣單位によりて現はされたものを課税標準とし得るのに、財及給付の税は、財又は給付の性質、即ち箇數、大さ、重量、品質、價格等を標準とすることになる(註六)。其處に二の税の間に或異つた特徴を見出し得る。此も附帶的の長所とはされる。プロイヤーが相續税、超過利得税、土地増價税、財産増價税などを所得及財産税の中に入れたといふのも一には此對立に相應す

12) Cohn, Fw. S. 447. 450.

13) Bela Földes, Fw. 2. Aufl. S. 403. 404. 469.

14) Gruntzel, Fw. S. 38.

15) Roscher, Fw. 5. Aufl. I. S. 191-192.

16) Eheberg, Grundriss d. Fw. 3-4. Aufl. S. 66.

と認めたからであらう(註七)。

(註六) プロイヤーは、第一種税の特徴は、租税負擔が課税標準として貨幣單位に給付くといふことにありて、第二種税の特徴は、之が標準を、課税物件として役立つ所の財及給付の特段なる性質に見出すことにあり。此の如きものとして特に問題となるのは重量、大さ、數、價格などだといふ。²⁰⁾

(註七) プロイヤーは、増加税に於て、其現在の成形、其の全き構造、課税物件の選擇、評價原則、税率の成形、徴收技術及其他の諸の特徴によりて、全き税體系中にて、絶対に所得及財産税の近くに屬する税の全體を見るといふて居る。コンラードも、特に相続税につき、此にて財産税に於けると同様に財産價值が給付能力の判斷に於ける直接の支持となるといふて居る。²¹⁾

(は) 相続税の部屬につき近代的理解に適應すること——交通税中にも特殊の地位を占むる相続税の部屬は六つかしい問題だが、彼は之を財産課税と爲し、其の特に遺産税を實體財産税に入れ、取得税を財産増加税に入れることによりて、時代觀に適應せしめるを得た。實際、相続税は嘗ては輕く財産の交通に課するものともせられたが、今では益々増率せられて、財産其ものの課税といふ意味を濃厚にして居る(註八)。特に財産税を缺く國にては一層多分にも財産課税といふ意味を有つ(註九)。此分類は之に應ずといふを得る。

(註八) 前出註三税の分題に於けるヘツケル、コンラード、ロツシャール、參照。

尙ほ近代の相続税が益々社會政策的に考察せられて、財産税同様財産其ものを追求せんとしつゝあることについては、セリグマンが、相続税を以て本質的には近代民主主義の産物と爲し、そして其は、民主主義が大財産に對し嫉妬的な爲めに課せらるるものとするによりて窺はれる。²²⁾

17) Parieu, Traité des impôts. 2 éd. I. p. 12.

18) Bräuer, a. a. O. S. 179. Neumann, Die Steuer und das öffentliche Interesse. S. 452.

19) Bräuer, a. a. O. S. 180

20) Bräuer, a. a. O. S. 180. 181.

可なり多くの學者が相續税を財産税視して居る所だが、其の見方には色々ありて一樣ではない。(1)之を以て全く財産税と同一視するのは、例之、シニールは、相續税を以て固有の且つ眞の財産税と爲し、アリクスが相續税は其税率が益々巨大とされて眞實の資本税であるといひ、シェフレイが、相續税と財産税とは機能上近似したもので互に代り得るものだといひ、バスタープルが、相續税は一般財産税を實行する最良の方法となり、又實に或人によりてさう考へらるゝと爲し、グルンツェルが、相續人の代りに被相續人の見地から、そして相續部の代りに遺産の見地からして、人は相續税を財産税と説明したといふが如し。²³⁾

(2)之を交通稅的の財産税といふものがある。例之、ヘツケルは、此が交通稅的の財産税といひ得と爲し、シャルは相續税は一の財産税であり、特に一般財産税である。交通稅の形に於ける一般財産税であると爲す。²⁴⁾

(3)財産税の重要な一の變種とするのはロツシアであり、²⁵⁾

(4)特別財産税とするのはブレインの如きであり、²⁶⁾

(5)所得及財産税の補完税とするはコンラッドである。彼は相續税は直接に所得及財産税に結付き、之が自然的の補完又は繼續と見るべきものとする。²⁷⁾

(註九) ナスルは、特段なる財産税の存しない國、例之、英國では、相續税が勤勞所得に對し資産所得を重課することに應ずることゝなるといふ。²⁸⁾

(に)諸他の増加税にも其性質に適應したる地位を與へたること——即ち財産増價税超過所得税等も亦其性質は所得又は財産税に近接したものだといふことが出來(註一〇)、此分類は之に應ずるを得て居る。

(註一〇) 前出註七參照。

21) Bräuer, a. a. O. S. 183. Conrad, a. a. O. S. 277.

22) Seligman, Essays in taxation. 10 ed. p. 126. 127.

23) Scheel, Erbschaft-steuern und Erbschaftsreform. 2 Aufl. S. 22. Allix, l. c. p. 656. Schäffle, Steuern. B. T. S. 421. Bastable, Public finance. 3 ed. p. 590. Gruntzel, a. a. O. S. 51-52.

(B) 其短所

(い) 分類の根據たる物件の差異が明確を缺くこと——を第一の缺點とする。彼は財産及所得と、財とを別物のやうに見て居るけれども、其實決して此等のものが全くの別物とはされない。財産といひ所得といふても畢竟、財の集合したものに外ならぬ。随ふて例之、財産税を以て、財の税といふても差支ない。或は財産税といふと、各箇の財の税でなくて、或人に屬する凡べての財の集團の税だともいふが、所謂財産税の中には部分財産税があり、そして其が單一の財に課せらるゝことがあり得るし、或人に屬する財の全體に課する一般財産税としても、偶々其人の財産が單一の財から成るといふこともあつて、然るときは、其は單一の財の税といふことになる。然りとすれば財産の税と財の税との區別はつかぬことになる。所得税についても同やうなことがいはれ得る。所得といへば財の集まりのやうでもあるが、特に部分所得税になると、其所得が一の財から成るといふことが避くべからずに生じ得る。

(ろ) 課税標準についても明確なる區別の行はれ難きこと——彼は此分類によりて課税標準に於ける區別が明かについて便利であるやうにいふけれども、成程いふ所の、所得及財産税に於ける貨幣單位に依る金額の標準と、財及給付税に於ける財又は給付の箇數、重さ、大さ、品質などの標準とは明かに區別し得るが、前者に於ける金額標準と、後者に於ける價格標準とは到底區別は

- 24) Herckel, a. a. O. S. 421. Schall, Verkehrs- und Erbschaftssteuer. (Schönberg, Hdb. 4 Aufl. III-1) S. 738.
25) Roscher, a. a. O. S. 434.
26) Plehn, Public finance. 4 ed. p. 203.
27) Conrad, a. a. O. S. 112.

出来ない。齎しく是れ従價に外ならない。價格は金額であり、金額はつまり價格から成るのである。財又は給付の價格より成るのである。特に財産税、相續税に至つては、其標準たる金額は、各箇の物體の價格の集まりに外ならぬ。之を例之、織物消費税に於ける又は不動産登録税に於ける物件の價税と全く別のものとは何としてもいふことを得ない。

(は) 相續税を財産課税として取扱ふことは近代的の見方に合するやうではあるが、之が税率の輕くして、合理的經濟によりては優に財産所得から納められ得る場合には、其はむしろ所得税の變體に過ぎぬ。否な所得課税の一方法に外ならぬとすべきものではなからうか。相續税中の遺産税を一の財産税とするとしても、其は必ずしも彼のいふ財産實體税とは限らずして彼の財産收益税、即ち普通にいふ名義上の財産税中に入るべき場合があり得る(註一〇)。彼は又相續取得税を財産増加税として居るけれども、此は見様によりては特殊の所得の税としても良い。相續に依る取得も一の所得といひ得ることは、所得のシャント見解を採る以上は、肯定せらるゝ所である。²⁸⁾所得といふものが本來人の財産に於ける増加に外ならぬ。所得税と財産増加税とを特に別扱するに及ばない。相續税を以て或根據から所得及財産税よりも別とすれば其れ迄であるが、之を以て所得及財産税とするならば、相續取得税は財産の税ではなくて、むしろ所得の税とするのが至當の如くである(註一二)。

28) Tyszka, Fw. 2 Aufl. S. 236.

29) 拙著、租税研究、第一卷、129-130.

(註一) ヘツケルは、相續税は最初には形式上の財産税であつて、此が税率の高くなるときに、實質的の財産税となるといふて居り、スタンブも、吾人は所得見解に執着し、相續税の如き資本税にても、全租税の比較を爲す爲めに、所得の上の税の名義にて現はさんと努めると爲し、ソゲナーは、相續税が財産又は資本の税だといふことは、此が名義上は常に然るも、實質的には(必ずしも然らずして)關係箇人によりて間々然る所だといひ、クラインウエヒターは、(相續税でなく、財産税についてはあるが)財産税が低く定めらるゝときには、立法者の考は、其が財産を侵すことなく、財産の收益より拂はるべきことに存する。財産税が高く定めらるゝときには、立法者の考は、問題となる財産の一部を國家に齎らすことにありと爲す。³⁰⁾

(註二) (1) シヤルツは、最普通の見解では、相續された富は、受益者にとりては、所得の一形式で、其の不規則的な一時の僥倖的の報酬だと爲し、シエフレーは、相續等の歸屬課税の物體となるものは、臨時の即ち非連續的な収入であるといひ、ワグナーは、相續を以て相續人にとりて財産所有と對立して一の營利を表はすと爲し、ペラフルデスは、近時の若干の理論家は、相續税を臨時の所得の税と見ると爲し、ジェンセンも一説では相續税を以て、集められたる所得の税として辯護すと爲す。³¹⁾

(2) コントラードは、相續税に財産の移轉ありといふけれども、其は所得税にも現はるゝ。雇主から或金額を受取る所の民吏の俸給を見れば明かだと爲し、ブレーンは、相續税の課税標準は財産であるけれども、此が一般には法律家及裁判所によりて財産税とは見られずと爲し、セリグマンは、吾人が所得税の體系を有つときには、相續税が箇人の眞の能力に達すべき補完的の税と見らるゝを得といふて居る。³²⁾

(に) 相續税其他、所得又は財産の増加税とせらるゝもの、課税物件は之を所得又は財産とする

よりは、むしろ其の異動の現象とすべきである。所得税財産税の物件は明かに所得又は財産其も

30) Heckel, a. a. O. S. 421. Stamp, The fundamental principles of taxation. p. 12-13. Wagner, a. a. O. S. 590. Kleinwächter, Fw. S. 98.
31) Shultz, The taxation of inheritance. p. 188-189. Schäffle, a. a. O. S. 419. Wagner, a. a. O. S. 588. Bela Földes, a. a. O. S. 470. Jensen, Public finance. p. 410.

のであるけれども、相續税の物件は所得又は財産だといふよりはむしろ財産價値の異動状態だとすべきである(註一三)。廣く彼のいふ所得及財産の増加税が所得及財産税に近いものだといふことは明かだが、其をいへば、普通の財産交通税とても、例之、登録税や印紙税などの如きも亦矢張り、財産税に近いものとしなければならぬ。單に或税に近いからといふて其れに入れるといふことは適當でない。

(註一三) ストルツは、相續及贈與税に於ける課税物件は相續といふ又は贈與といふ法律出来事であつて、其他の所有税にては財産、所得又は收益が然りといふて居る。⁽⁸³⁾

第二段 私 の 分 類 案

(一) 私案其もの——私は右ブロイヤールの分類に暗示を得て、更らに考直したるの後に、租税は之を所得又は財産の靜態を課税物件とするの税と、所得又は財産の動態を課税物件とするの税とに分ち、前者を一次税、基本税又は正税と爲し、後者を二次税、附帶税又は副税と爲す(註一四)。或は聞き慣れぬ間は感知が悪いかも知らぬが、靜態税、動態税として區別しても良い。其第一のものは更に主要税と補完税とにすることも出来、一般所得税が通例、主要税となりて、収益税、財産税又は特別(部分)所得税が補完税となるべきである。第二の二次税中には交通税と消費税とが入

32) Conrad, a. a. O. S. 112. Plehn, l. c. p. 203. Seligman, l. c. p. 134.

33) Strutz, Grundlehren. S. 20.

るべく、相續税や戰時利得税や、超過利得税、財産増價税、土地増價税などは凡べて交通税に入
れ随ふて二次税に入るべきである。

(註一四) 一次税二次税 (Primary, Secondary) の名稱はハステイブルが使つて居る。彼の一次税には收益、所得、財産税を
含み、二次税には消費税交通税(相續税)を含む。³⁴⁾

(二) 其説明長短

(A) 其説明特に之が長所

(い) 此によりて凡べての税を明瞭に分類し得る。凡そ物の分類には凡べてのものを明かに分類
し盡し得なくてはならぬ(註一五)。然るに所得及財産、對、財及給付にては其が出来ないことのあ
るのは上にいふ通りであるが、所得及財産の靜態、動態にては、相當に明かに租税の分類が出来
得る。即ち所得税は、人の所得、即ち各人に屬する一定期間内に於ける純價值増加額なりとし
て、一定時點に調べ上げられたるもの、其の所得といふもの、靜態を捕へて課税するのであり、
收益税は部分所得の代りとして、財源について其からして一定期間内に生ずる收益として一定時
點に調べられたもの、靜態を捕へんとするものであり(註一六)、財産税は全く或人に屬する一定時
點に於ける財産の靜態を捕へて課するものである。然るに消費税は所得の消費され又は使用さ
る、其動態を見て課するものであり、交通税は價值の即ち、所得又は財産の移轉又は其他の價值

に於ける異動を課するのである。相續税中の取得税は財産の動態を課するものであり、遺産税とても相續にかゝりたる財産の塊といふ財産の動態を課するものである。土地増價税財産増價税は畢竟、財産價值の異動の税であり、超過所得税に至りては所得の一の動態を捕へて課するものとして良い。

(註一五) ノイマンは、分類に標準となるべき元素は、凡べての種類^{α15)}の包括的なる分類が此土臺に於て可能なる如くに選まるゝを要すとして居る。

(註一六) 所得とか収益とかいふものは、其自身動きつつあるものだとも見られるが、併し課税の上にては、其所得や収益の動きつつある其時々々の状態を見て課税するのでなく、一定期間に現はれたのを、一定時點に取纏めて見て、其靜態に課するものとして可い。

(ろ) 此分類に於ては重要な分類標準が用ゐられて居るといふこともある。元來分類に於ては成るべく重要な意義ある標準を用ゐたしとする所だが(註一七)、幸にして此分類にては所得財産といふ租税にとりては重要な事項、即ち税源として終局の標準として重要なもの、状態を標準として居るといふことがいへるのである(註一八)。

(註一七) 前出註四參照

(註一八) 所得と財産といふても、財産は二次的補助的で、所得が主たる税源となる。セリグマンは、歴史的には色々の標準が順次行はれたけれども、結局、近世にては所得が最公平にして最實行することの出来る標準となつた。租税制度を整頓することの大部分は、全體上、出来るだけ、箇人の純所得に應ずることゝするにありといふ。^{α36)}

35) Neumann, a. a. O. S. 453.

36) Seligman, l. c. p. 18.

(は)此分類は實際事情にも適應し得る。上にいふ如くにして此分類が學問的に價値あるばかりでなく、實際的でもあるのは一の其上の強味である。分類は單に學問上に有意義であつても、尙は實際に迂遠なものでは値が少い。租税の如きものゝ分類は行政實際にも一致する事が其上にも望ましい(註一九)。然るに此實際にては少くとも重なる現代國家では、所得及財産の靜態を課する所の所得税收益税又は財産税を以て基本税とし一次税とし又は正税ともいふべきものとして居ることは争はれない。此等のものにて先づ以て一應の公平を得んと努めて居り、交通税や消費税を少くとも公平見地からしては前記のものと決して對等視しては居らぬ。之等を附帶税として居る。相續税を一次税の仲間に入れて居る國がないとはいへない。さういふ説明をする人もあるやうではあるが(註二〇)、併し凡べての國がまだ然りとはいへず、特に我邦の如きは然らずであり、又假令各國が相率ゐて一次税的に扱ふやうになつたとしても、此税の如く、能力に應ずるに於て不完全なるもの(註二一)、税收額の異動の大なるべきもの(註二二)、そして餘りに収入額の大なることを期し難きもの(註二三)を一次税とすることは決して適當なる處置とはいへない。むしろ相續税は二次税として扱ふべきものであり、今日の實際も大體むしろ二次税扱をして居り、吾人の分類と實際行政とは背反して居らぬ。

(註一九) ノイマンは、分類標準につき、此が出来るだけ財政實際に於ける區別と調和することが望ましくとする。³⁷⁾

(註二〇) 前出註九參照。

(註二一) 相續税が見様によりて能力に應じて公平とならぬといふことは、一財産につき相續の現はるゝ度數が非常に異なり、或ものにては短き間隔にて頻りに現はれるのに、他のものにては非常に永き時の間行はれぬといふことによりても推定される。て此は所得税や財産税の如く年々規則正しく取る税との間に大なる相違がある。チヌカは、相續税をも含めて一般に従率税の缺點が明かである。何となれば此が全く經濟的給付能力に應じて分級せしめず、又は唯不完全なる度にてのみ分級せしめる。隨て租税の第一要求たる課税公正の要求に、唯顧る僅かに應ずることが決定的のものだからといふて居る。³⁸⁾

(註二二) ノイマンは、相續及贈與税は間接税に近似して直接税に近似しない。此が間接税と齊しく、其收額に於て大なる動搖に置かるゝことによりて然りである。何ぜかなれば、此が恒久的の永續的の事物にかゝらないで、經過的の變動的の事物にかゝるからといふて居る。³⁹⁾

(註二三) 相續税收額も段々大となる傾はあるけれども、今日まだ重きを成すには足らない。我國の其の如き未だ二千萬圓に満たないほどのものである。

(一) 此分類が舊來の臺帳税従率税(賦課税従率税とし或は定期税機會税ともいふ)(註二四)の分類と略ぼ一致はするけれども、其よりも分類が一層適切に行はれ得るといふことがある。舊來のだと齊しく消費税として二次税とすべきものでありながらも、直接消費税(使用税)を臺帳税とし、間接消費税を従率税として別の税種としなくてはならなかつたけれども(註二五)、此分類に依れば共に之を動態税の方に入れることが出来る(註二六)。又舊來のたゞ、酒造税などの如き、普通に間接消費税と見られ、隨ふて従率税とすべき筈のものが、其實際技術上から見て臺帳税だともせられ

38) Tyska, a. a. O. S. 231-232.

39) Neumann, a. a. O. S. 478.

得るやうになる、随ふては之を所得税や財産税やと同じに扱ふことになるといふ不穩當のことにもなる(註二七)。然るに此分類に依れば此種の税は明かに動態税として所得税や財産税などは別に扱ふことが出来る。

(註二四) 臺帳税 (Kassensteuer) 従率税 (TariSteuer) は普通に行はるゝ詞であり、近頃は又賦課税 (Veranlagung St.) 従率税 (Tarifieren St.) といふ詞も用ゐられ、⁴⁰⁾ 定期税機會税といふ詞は夙にノイマンが用ゐて其後之に倣ふもあるが機會税を定期税と對立せずして、使つたものもある。其はロツツ、ストルツツ、ボルグトで、ロツツは、之を賦課税と對立させ、ストルツツはシャツツンゲン (Schätzungen) と對立させて使つた。そしてボルグトは之を永続的に確實なる事由に基く税と對立させて使つた。⁴²⁾

(註二五) (1) 普通此見解よりして直接消費税は臺帳税又は賦課税に入れられる。例之、ノイマン、ロツツ、チスカの如し。⁴³⁾

(2) 尤もエーペルヒの如きは此見解よりして此直接消費税たる住居税、犬税などをも、間接税に入るべしとして居る。⁴⁴⁾

(註二六) 此點にては私の分類はシェフラーの直接間接税の別と同一結果となる。即ち彼も亦た使用税を間接税に入れて居る。⁴⁵⁾

(註二七) エーペルヒは、實際が決定的に間接税に入れて居る所の多くの税が臺帳的の帳簿によりて課せられる。例之、麥酒、火酒、砂糖等⁴⁶⁾の如し。加之、實際が決定的に間接税に數ふる所の犬税にても、直接納税義務ある犬の所有者の目録を持つた縣級的官簿が導かるゝといふて居る。⁴⁰⁾

(は) 更に二次的の問題ではあるが、一次税中に於て、一般所得税が主要税となり、收益税又は財産税又は部分所得税が補完税となるといふ事も、事物の性質にも將た實際の取扱にも一致したものである。

40) Lotz, Fw. S. 224. Eheberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 221. Tyska, a. a. O. S. 91.

41) Neumann, a. a. O. S. 426.

42) Lotz, ebenda. Strutz, Grundbegriffe des Steuerwesens, 2 Aufl. S. 10. Borgh, Fw. 5 Aufl. II-I. S. 38.

(B) 其短所——斯く私の分類は相當の長所を持ち又説明し得るものではあるが、併し私自らも其は、ほんの一の試みとして擧げたものに過ぎずと爲し、此に或若干の弱點の存することは見逃して居らない。先づ

(い) 此分類に於て課税標準に於ける類似性により分類し得なかつた事——の缺點は之を認めなければならぬ。併し其が兎も角、課税物件といふ課税の第一元素、又は税源の異りたる状態といふ重要な元素によりて分類し得たる以上は、此非難の如きは恕するに足るとして可い。

(ろ) 相續税が次第に財産課税の意味を強くしつゝあるのに、之を所得及財産税よりも別のものとした事——が聊か遺憾ではある。併し其事も實は未だ確定的なことではなく、特に我國の如きでは一層然りであつて、むしろ所得を課税する一方法に過ぎぬともすべきであり、其を所得及財産税と一緒にしないで差支ないといふ事は、齊しく所得課税の一方法たる消費税や多くの交通税を所得及財産税と一緒にしないで差支なしとせらるゝと同じである。

(は) 此大分類が舊來の臺帳税(又は賦課税又は定期税)従率税(又は機會税)の別と同じものに過ぎぬのではないか——然らば別段新しいものではないのではないかといはれやうが、併し又此舊來の新しい意味を與へたわけでも、一の貢献であり、そして更に舊來のよりも一層適切なる分類の出来るやうに改めたといふ點もあり、而かも何程か舊來の、そして廣く實際にも行はれて

43) Neumann, a. a. O. S. 454. Lotz, a. a. O. S. 226. Tyszke, a. a. O. S.

92.
44) Eheberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 221.

45) Schäffle, a. a. O. S. 325. ff.

46) Eheberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 222.

居ると一致するだけにては却つて便宜に適うともいはれるのである。

結 論

元來租税分類といふ事は六つかしきことで、古來幾多の試みが行はれても未だ満足のものはない。特に直接税間接税の區別に附帶して甘い分類がして見たいといふ事は多くの人の注意を引いた所だが、何うも甘くは往かない。ブロイヤールが最近に之につき新しい試を發表した。其に長所もあるが、短所もあつて其短所に重大なるものがある。で私は茲に其を改良して一の別の案を出して見た。其は靜態税、動態税の區別であり、所得又は財産の靜態を課するものと、其の動態を課するものの別であるが、そして此に多少遺憾の點のあることは固より見落すものではないが、之により課税物件に於ける重大なる相違を分類標準と爲し、而かも明瞭なる分類が行はれ、實際行政とも一致し、從來の分類に附帶して其缺陷を補充し得たることに於て、何程かの意味あるものではないかと思ふ。